

cláusula del progreso consiste en un instrumento que debe ser actuado por la Nación para inhibir poderes locales en orden a fines nacionales —o supralocales—, mientras que los otros son inhibiciones que pesan sobre los poderes locales en orden a fines nacionales o supralocales.

Por eso, por ejemplo:

Es resorte exclusivo de la Nación la regulación del derecho de fondo, mediante los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y de la Seguridad Social (75, inc. 12) que no pueden ejercitar las jurisdicciones locales (126), las cuales no obstante pueden, en ejercicio de la autonomía del derecho tributario, regular institutos propios de aquellos, a los propios fines de su derecho tributario local, de manera distinta a como aquellos los hayan regulado, siempre y cuando esas regulaciones locales no fracturen la necesaria unidad sustantiva del derecho de fondo ni afecten garantías constitucionales.

Es resorte exclusivo de la Nación la regulación del comercio interjurisdiccional (75, inc. 13) y las jurisdicciones locales deben abstenerse de hacerlo (126), no obstante lo cual pueden establecer tributos locales que recaigan sobre actos o actividades de comercio interjurisdiccional, incluido el transporte, siempre y cuando la aplicación de tales tributos no obste, impida, dificulte, discrimine, distorsione, de manera concreta y efectiva, al referido comercio interjurisdiccional, no opere como una aduana interior o un instrumento de protección económica, no se aplique por el origen o el destino de los bienes, etcétera.

Es resorte exclusivo del Congreso Nacional legislar respecto de establecimientos de utilidad nacional (75, inc. 30), y las jurisdicciones locales deben abstenerse de hacerlo (126), no obstante lo cual éstas pueden sancionar tributos que recaigan sobre actos o actividades cumplidos en los mismos, siempre y cuando su aplicación no interfiera de manera efectiva y concreta con la finalidad nacional de aquellos.

Decidir cuándo una regulación local resquebraja la unidad sustantiva del derecho de fondo, o afecta garantías constitucionales, cuándo un tributo local afecta, de modo prohibido al comercio interjurisdiccional, o cuándo interfiere con la finalidad nacional de un establecimiento, es básicamente una tarea judicial, propia aunque, no exclusiva de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha de ejercitarse en el caso o causa concretos, y con alcance sólo para el mismo.

Así se visualizan esos tres institutos constitucionales, en su función pasiva, de limitar a los poderes locales.

La cláusula del progreso, por su parte, en su función activa, puede ejercitarse por la Nación, aún en cada uno de esos tres ámbitos, para decir con la fuerza y la supremacía de la ley nacional, que en un determinado supuesto y por un tiempo, el ejercicio del poder local debe inhibirse, o reducirse, o postergarse— porque resquebraja, afecta, impide, interfiere, con respecto a los superiores intereses que le han sido confiados: O a la inversa, podría la ley nacional clarificar que el ejercicio del poder tributario local en un determinado caso no afecta ni perjudica al interés nacional, preservando así a tales poderes locales de la incerteza que se deriva de su impugnabilidad con base en las otras cláusulas constitucionales referidas.

Esto es, por ejemplo; lo que hizo en su hora la ley convenio 22.006 [EDLA, 1979-127], incorporando a la también ley convenio de coparticipación federal (entonces ley convenio 20.221 [ED, 49-1066], y que se mantienen en la vigente ley convenio 23.548 [EDLA, 1988-17]) disposiciones referidas a los caracteres generales a los que debían ajustarse los impuestos provinciales de sellos y sobre los ingresos brutos, disposiciones que fueron interpretadas por la Corte Nacional como autorizaciones, o conformidades, o no observaciones, por parte de la Nación (no sólo por ley, sino por manifestaciones de la Administración o aun de sus empresas), respecto de la aplicación de los tributos locales mencionados (CS ej. 305:142 "Supercemento c. Mendoza", 305:1381 "BJ Service c. Neuquén", 306:1883 "BJ Service c. Mendoza", 307:613 "Comarco c. Mendoza").

Una interpretación semejante se sienta respecto de la ley 22.016 [EDLA, 1979-136], de la misma época, que dejó sin efecto de un plumazo las exenciones y demás liberalidades respecto de tributos nacionales, provinciales y municipales que reglan en favor de las empresas del Estado Nacional en todas sus variantes, la que fue vista como una afirmación del nivel nacional, en el ámbito de la cláusula del progreso; de que los tributos locales aplicados sobre las mismas no importaban conflicto con las cláusulas constitucionales mencionadas, en mérito de lo cual, entre otras razones, fueron considerados válidos (305:1381 cit.).

Respecto de esta última faceta, es de destacar una decisión más reciente de la Corte Nacional (320:162 "Telefónica c. Municipalidad de General Pico", 27-2-1997), en que respecto de la tasa de ocupación de espacios públicos, la actora alegó una exención proveniente de ley nacional, y la municipalidad sostuvo que ella estaba derogada por la

ley 22.016, sosteniendo el fallo (consids. 5° y 6°) que ella dejó sin efecto toda liberalidad a favor de empresas públicas por su condición de tales, en el caso ENTEL, y así lo había resuelto la propia Corte poco antes, pero que producida la privatización, aquella neutralización de la exención dirigida a la telefonía había perdido virtualidad, renunciando la misma en todo su significado.

Lo que he querido transmitir, no se con qué suerte, es que estas distintas cláusulas constitucionales, —la de los códigos, la comercial, la de los establecimientos, y también la de la prosperidad—, no son cartas de un mazo que puedan extraerse para ganar una mano de naipes, pensando que una mata a otra, o que cualquiera de ellas mata a otros fundamentos.

La Constitución Nacional es un todo orgánico, sistémico, que debe interpretarse armonizando sus disposiciones y no poniendo a unas contra otras, tratando de preservarlas a todas con valor y efecto. Y esto que se predica de la Constitución en general, debe ser también respecto de la regulación federal, de las relaciones entre los distintos planos del poder estatal, y muy en particular, en cuanto se refiere a nuestro tema de hoy, respecto de este inteligente subsistema integrado, como hemos visto, por el principio de conservación del art. 121, las prohibiciones consiguientes del art. 126, la supremacía nacional del art. 31, la inmutabilidad fiscal de las *instrumentalities*, la unidad regulatoria de los servicios públicos esenciales, y en lo específico las cuatro cláusulas del art. 75.

Desde 1887 (Fallos, 32:318), o sea casi desde su instalación misma, hasta hoy, la Corte ha hecho cientos de interpretaciones y de aplicaciones de esta cláusula constitucional, con sus diferentes énfasis y matices.

En un trabajo de mi autoría que tiene casi doce años, publicado en una revista que ya no existe —La Información, t. LXIV, pág. 500 y ss.—, se mencionan algunos de dichos pronunciamientos y otros fallos; así como algunas referencias doctrinarias que pudieran ser de utilidad.

Terminaba ese trabajo en el que como hoy, trataba de engarzar las distintas cláusulas constitucionales en orden a darles un sentido armónico; y coincidente con el interés general tal como lealmente considero que debe ser entendido, es decir en dirección a la prosperidad, al progreso, al desarrollo, diciendo que *el manejo de estas sofisticadas herramientas no es sencillo, tampoco lo es construir un país.*

Doce años después, con algunos años más y algunas decepciones más, sigo pensando básicamente lo mismo. ■

Traje a rayas para los evasores de impuestos

A propósito del proyecto de ley sobre asociación ilícita especial en materia tributaria

por ALBERTO TARSIANO

Sumario: PRELIMINAR. — EL PROYECTO DE LEY SOBRE ASOCIACIÓN ILÍCITA ESPECIAL EN MATERIA TRIBUTARIA. — CONCLUSIÓN.

Preliminar

"Traje a rayas para los evasores de impuestos" auguró el Presidente de la Nación, en su discurso de asunción del mando, ante el Congreso. Más allá de la especulación histórica, pudo haber sido sincero el propósito de instalar la lucha contra la evasión tributaria como una de las políticas prioritarias de su gobierno. Si así fuera, la señal que intentó enviar prevaleció sobre la forma, y la altisonancia de las palabras —que no fueron felices— debieran ser interpretadas en el contexto al que se dirigen: un país que ha convivido con la evasión fiscal con desinterés, indulgencia o permisividad social. Es probable que el Presidente haya querido enfatizar el riesgo cierto de que se concrete la aménaza penal. Aunque no es seguro que ésta intención necesariamente coincida con la de otros, la de aquellos que desde la Administración tributaria estimulan la denuncia penal como un instrumento al servicio de la recaudación, antes que como la búsqueda de la pena justa por una conducta reprochable. Repárese que la diferencia no es menor, puesto que *no es lo mismo propiciar que la ley penal tributaria cumpla con la finalidad de prevención general, que aspirar a que sea funcional a la recaudación.* Aun así, aquella expresión, en tanto rescata un componente de aflicción de la pena ya superado, no honra la tradición jurídica de la Facultad de Derecho de la Universidad de la Plata.

de cuyas aulas egresó el Presidente. Mas tampoco debería dramatizarse sobre el arrebato verbal, al que como en una zaga la materia parece invitar. También en la década pasada, un funcionario decente y eficaz —el recordado Carlos Tacchi— le espetó a un conocido periodista en el horario central de la televisión: *Voy a hacer mi... a los evasores.* En definitiva, lo que vuelve anecdóticas a frases por el estilo es que la evasión tributaria no se conmueve, ni mucho menos se renueva por ellas. Un fenómeno que alcanza la dimensión social y la complejidad causal como el que exhibe la evasión tributaria en la Argentina; vuelve estéril toda advertencia que no vaya acompañada de políticas serias en materia de estructura impositiva, de gasto público y de Administración tributaria. Como siempre, lo que interesa es que los medios sean adecuados a los fines. Y es aquí donde nos proponemos analizar cómo uno de los instrumentos con que se pretende protegerlos resulta deficiente, desde la dogmática penal y desde la técnica legislativa.

Nuestro análisis, muy breve, debería ser complementado con las consideraciones que sobre esta cuestión ha elaborado la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, que se publican en este suplemento.

El Proyecto de ley sobre Asociación ilícita especial en materia tributaria

El Poder Ejecutivo propone incorporar como art. 15 bis de la ley 24.769 [EDLA, 1978-A-97], el siguiente artículo:
Sin perjuicio de lo dispuesto en el Título VIII, Capítulo II del Libro Segundo del Código Penal, será reprimido el...

con penas de tres años y seis meses a diez años de prisión quien tomare parte de una asociación u organización compuesta por tres o más personas destinada a posibilitar, facilitar o brindar la colaboración necesaria para la ejecución de alguno de los delitos previstos en la presente ley por el mero hecho de integrarla. Respecto de sus jefes u organizadores, el mínimo legal será de cinco años de prisión.

Se expone, como fundamento de la modificación que se propicia que la Administración Federal de Ingresos Públicos ha detectado "la actuación de verdaderas organizaciones ilícitas dedicadas a vender —como si se tratara de un producto— el soporte técnico, logístico o intelectual para la comisión de delitos de evasión". Y se reconoce que la aplicación de la asociación ilícita del Código Penal ha encontrado *opiniones divergentes para su aplicación en los supuestos de índole tributaria y previsional por lo que entonces resulta pertinente proponer su adecuación.*

Se señala que la reforma que se propone contempla *figurar severas penas respecto de aquellos que formen parte de asociaciones criminales que tengan por finalidad favorecer o posibilitar la ejecución de delitos penales tributarios y previsionales, integrándose de un modo más concreto y específico con las previsiones generales del artículo 210 del cód. penal, de modo tal que no importe —en modo alguno— la abrogación de las conductas alcanzadas por la figura de la asociación ilícita.*

El razonamiento empleado para justificar la figura es obtuso. Es como argumentar: *si la figura que quiero aplicar no es admisible por la jurisprudencia, la voy a ajustar creando un delito autónomo, pero igual voy a considerar que se aplica.* Y así se engendra un verdadero centauro penal, mitad asociación ilícita, mitad participación (1).

(1) Destacamos, como curiosidad, que una figura similar —aunque sin asociación ilícita— está prevista en el caso de *evasión*, de un detalle...

Es cierto que la asociación ilícita del Código Penal tropieza aquí con un problema básico: *el delito especial*. La evasión fiscal constituye un delito que requiere, en el autor, la condición de sujeto responsable o contribuyente. El tipo de conductas que se busca reprimir son modalidades de la participación. No tienen tipicidad: De un lado, por lo que se acaba de decir sobre la condición del autor; de otro, porque en el caso de fabricación o comercialización de facturas falsas —que ha sido identificado como la organización ilícita principalmente considerada—, esta conducta no constituye por sí misma delito. Mas si lo que se perseguía era sancionar esto último, lo que correspondía era su tipificación, como lo hicieron recientemente otros países⁽²⁾.

La propuesta se exhibe, pues, como un atajo inapropiado. Las reglas de la participación previstas en los artículos 45 y 46 del cód. penal eran suficientes y contemplaban adecuadamente la situación. Se propone en cambio este híbrido, que, de aprobarse por el Congreso, deberá ser regenerado por la jurisprudencia. Y encima con el agravante que introduce una pena que es superior a la prevista para el propio delito en el que se participa. Esta elevación de la pena atiende a imposibilitar la eximición de prisión y la excarcelación.

Es peligrosa la referencia que se hace en el Mensaje a la existencia de *organizaciones ilícitas* destinadas a vender el soporte técnico, logístico o intelectual para la comisión de delitos de evasión. Desde el ámbito oficial se deslizo que se había pensado en los estudios de asesores impositivos, jurídicos y contables. Como era de esperar, el comentario desató el temor fundado a que se iniciara una *caza de brujas, que puede encontrar en la aplicación de la ley tributaria un terreno bastante fértil, por lo que nos apresuramos a advertir la distinción que sigue*. Es la confusión reinante entre *elusión* y *evasión* de impuestos. Está fuera de toda duda que la *ley penal tributaria no penaliza la elusión*. Sin embargo, el límite entre estas dos nociones —de rasgos bien diferenciados—, con frecuencia aparece difuso a los ojos del fisco, que es quien normalmente denuncia los hechos a la justicia penal. Contribuye a la confusión el hecho que el resultado de la elusión y el de la evasión es el

condenado (art. 281, cód. penal: *Será reprimido con prisión de un mes a cuatro años el que favoreciere la evasión de algún delito o condenado*).

(2) Es el caso de Chile e Italia. Ver pronunciamiento de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

mismo: no se paga el impuesto. El resultado es el mismo; la conducta no, ni tampoco el presupuesto de hecho que genera la obligación de contribuir. En efecto, mientras en la elusión el individuo evita el hecho imponible y por ello no viola la ley, en la evasión tributaria se produce una ruptura de la ley, que es transgredida en forma deliberada. La simulación o ciertas formas de abuso de derecho pueden ser funcionales a la evasión tributaria. Por el contrario, los mecanismos elusivos normalmente se instrumentan a través de actos jurídicos complejos que rodean la ley, sin quebrarla. Bajo ciertas circunstancias, que debieran ser de apreciación muy restrictiva, puede producirse un desvío entre la causa típica del negocio jurídico y la finalidad práctica que se pretende alcanzar. En estos casos, la AFIP puede recalificar la situación a la luz del denominado *criterio de la realidad económica* (arts. 1° y 2°, ley 11.683 [EDLA; 1978-397 y EDLA, 1998-B-358]), en cuyo caso produce una extensión del hecho imponible, una suerte de salto desde el hecho evitado al hecho verificado, que lo impregna y hace nacer el impuesto. Estamos en el campo de los *negocios jurídicos indirectos, anómalos o en fraude de ley (civil)* como prefiere denominarlos la doctrina española⁽³⁾. Sin embargo, como sucede en otras legislaciones, de dicha recalificación no debiera desprenderse ningún reproche penal. Finalmente, existen formas de elusión en que no existe discordancia entre forma y contenido del acto jurídico, y por lo tanto tampoco disonancia con el fin de la ley fiscal. Preferimos llamar a estos comportamientos de ahorro legítimo de impuestos *economía de opción* o simplemente *planificación fiscal*⁽⁴⁾.

(3) Sobre estas distinciones ver: TARSIANO, ALBERTO, *La realidad económica y la calificación jurídica en la interpretación de la ley tributaria*, ED, 198-691.

(4) En el orden internacional se conoce al *ahorro fiscal* con el nombre de *planificación fiscal*, denominación de uso extendido a partir de su adopción por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en 1980. La expresión *economía de opción* se debe a JOSÉ LARRAZ, que delimita su concepto del siguiente modo: *Importa mucho no confundir el *fraus legis* Fiscal con otra figura peculiar del Derecho tributario, la cual, en defecto de denominación ya acuñada, llamaré economía de opción. La economía de opción tiene de común con el *fraus legis* la concordancia entre lo formalizado y la realidad. De ningún modo se da la simulación. También coinciden en no contrariar la letra legal y en procurar un ahorro tributario. Pero, fuera de estos rasgos comunes, fraude de la ley y economía de opción divergen. La economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que sí atenta el *fraus legis*. La opción se ofrece, a veces, explícitamente por la propia ley... Pero aquí nos*

La falta de discriminación entre las distintas situaciones, puede colocar a los estudios jurídicos y contables en el trance de recorrer el proceso penal. En particular, repárese cómo se potencia la gravedad de esta situación por el temperamento que siguen ciertas áreas de la AFIP, consistente en considerar que toda omisión de impuestos que supere el límite objetivo de punición del artículo 2° de la *ley penal tributaria* (\$100.000), debe merecer —sin ponderación alguna— la denuncia penal. La circunstancia de que ella sea desestimada por el juez no alivia la injusticia de que profesionales decentes se vean sometidos injustamente a la angustia que provoca el proceso penal, con toda su carga de exposición y efectos secundarios.

Conclusión

Han transcurrido ya 13 años desde la sanción de la primera ley penal tributaria (ley 23.771 [EDLA, 1990-62]), que fue mejorada por la ley vigente (ley 24.769). Con su sanción, quedó cerrado definitivamente el debate sobre el derecho a sancionar esta clase de delitos con penas privativas de la libertad, tema que había despertado en el pasado mucha controversia. Hoy tramitan, sólo ante los juzgados Nacionales en lo Penal Económico, cerca de 1700 causas, y las nuevas quedarán radicadas en los juzgados del Fuero Penal Tributario de la Capital Federal, creados por la ley 25.292 [EDLA, 2000-B-56], y de inminente constitución. Por otra parte, en los últimos años se han producido reformas —y continúan— que han acrecentado notoriamente el poder de la Administración Tributaria. Se quiere significar con ello que los instrumentos legales para la prevención y castigo existen, son de amplio alcance y no es necesario innovar más en el plano jurídico, menos aún en el penal tributario. Sería deseable —aunque más difícil— atacar las heterogéneas causas de la evasión, si se aspira a combatir con éxito. Y tampoco estaría de más una mirada autocrítica —lo que es mucho más difícil— sobre el papel de la clase gobernante en la devaluación de la moral tributaria del Estado y la Sociedad. La reconstrucción del vínculo fiscal entre ambos no se hará con amonestaciones que inculquen temor a la ley, sino con normas basadas en la capacidad contributiva que inspiren su respeto.

referimos a opciones tácticas. Metodología aplicativa del Derecho tributario, Rev. de Derecho privado, Madrid, 1952.

Pronunciamiento de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales sobre el proyecto de incorporación de la asociación ilícita especial a la Ley Penal Tributaria

La Asociación Argentina de Estudios Fiscales comparte las inquietudes manifestadas por el Poder Ejecutivo Nacional sobre la necesidad de que la lucha contra la evasión fiscal constituya un objetivo prioritario en la situación socio-económica actual. En un contexto tan crítico, se vuelve todavía más urgente la reacción del Estado, con todos los recursos a su alcance, contra la delincuencia organizada y contra los individuos que quejeren la ley fiscal mediante conductas deliberadas —desde la más simple hasta la más sofisticada— tendientes a evadir los impuestos.

Al mismo tiempo, esta institución también advierte que la evasión fiscal, como expresión de un fenómeno social complejo, se nutre de la interacción de causas diversas y factores de predisposición múltiples, los que requieren, si se aspira a ser eficientes en su remoción, que las formas de prevención, corrección y castigo se inserten en sanas políticas de ingreso y gasto público, que le devuelvan al sistema fiscal en su conjunto, equidad, neutralidad y transparencia.

Esta breve reflexión debiera proyectar una advertencia sobre las ilusorias expectativas de generar mayor recaudación por la vía de la amenaza penal; puesto que este desvío ideológico no sólo es repellido por el fundado principio de mínima intervención penal —también vigente en el delito fiscal— sino por la incontrastable realidad que arroja la experiencia argentina.

No obstante la necesidad de enfatizar la lucha contra la evasión, la Asociación Argentina de Estudios Fiscales entiende que el proyecto de ley de modificación a la ley 24.769 [EDLA, 1997-A-97], elevado al Congreso por el

Poder Ejecutivo Nacional, con fecha 17 de junio de 2003, debe ser desestimado. Si el objetivo que se persigue es criminalizar a las organizaciones que se dedican a falsificar y comercializar facturas, o adular los sistemas informáticos de los controladores fiscales —que son los únicos casos de organizaciones ilícitas identificados por el Poder Ejecutivo como destinatarios de la normativa—, lo adecuado en términos jurídicos y prácticos sería la tipificación penal de tales conductas.

En lo que sigue se funda la opinión de esta Asociación:

1. El Poder Ejecutivo Nacional propone incorporar a la *ley penal tributaria* (ley 24.769), un nueva figura típica que, a estar a la exposición de motivos del proyecto, guardaría relación con la asociación ilícita del Código Penal (art. 210), aunque no la deroga. Así pues, se pretende tipificar la conducta de quienes formen parte de una asociación u organización compuesta por tres o más personas destinada a posibilitar, facilitar o brindar —técnica, logística y/o intelectualmente— la colaboración necesaria para la ejecución de alguno de los delitos previstos en la *ley penal tributaria*. La escala penal se gradúa entre tres años y seis meses hasta diez años, incrementándose para los *jefes u organizadores* de la asociación.

Según los fundamentos del proyecto, la intención es penalizar fuertemente la actuación de quienes tomen parte en lo que se consideran verdaderas *organizaciones ilícitas destinadas a vender* —como si se tratara de un producto— el soporte técnico, logístico o intelectual para la comisión de delitos de evasión, teniendo en mente, en particular, a las organizaciones dedicadas a la creación y comercializa-

ción de comprobantes o facturas apócrifas, que son utilizadas para abultar ilícitamente el crédito fiscal en el IVA, y/o incrementar los gastos deducibles en el impuesto a las ganancias.

La intención es clara, pero la instrumentación muy deficiente. Si lo que se busca es crear una figura represiva nueva, específica y distinta de la prevista en el art. 210 del cód. penal, procurando su "adecuación" a la materia delictiva propia de la ley 24.769 y con la finalidad de aventar las *opiniones divergentes para su aplicación en los supuestos de índole tributaria y previsional*, la primera crítica que merece el proyecto es su técnica legislativa, porque no se entiende bien la razón por la que, luego de este reconocimiento, se dice que la figura operará "sin perjuicio" de la asociación ilícita tipificada en el Código Penal. La expresión es ambigua y será fuente de conflictos.

2. Conviene efectuar un distingo conceptual. El mero repaso de sus notas básicas demuestra que los tipos penales bajo análisis tienden a proteger bienes jurídicos muy distintos. La *tranquilidad pública* en el caso de la asociación ilícita del Código Penal⁽¹⁾. La *hacienda pública* en la norma proyectada. También la hipótesis típica es diferente. Mientras la asociación referida en el art. 210 del cód. penal tiene por finalidad "cometer delitos", la organización ilícita a que alude el precepto proyectado tiene por propósito "participar" en el delito de un tercero, siempre que se verifique alguno de los tipos penales previstos en la *ley penal tributaria*.

El proyecto asume como premisa básica la existencia de opiniones divergentes sobre la aplicación de la *asociación ilícita* del Código Penal. Los tribunales han suminis-

(1) Conf. NÚÑEZ, RICARDO, *Tratado de Derecho Penal*, Buenos Aires, Lerner, 1971, t. V, vols. 1 y II, págs. 173 y sigs.; FONTÁN BALLESTRA, CARLOS, *Tratado de Derecho Penal*, 2° ed. actualizada por Guillermo Ledesma, Bs. As., Abeledo-Perrot, 1990, t. VI, págs. 450 y sigs.; CORNEJO, ABEL, *Asociación ilícita y delitos contra el orden público*; Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2001, págs. 23 y sigs.